

UNIVERSITÄT HAMBURG
FACHBEREICH
WIRTSCHAFTSWISSENSCHAFTEN

Hausarbeit
zum Thema

„Systeme der Kosten- und Erlösrechnung“

Inhaltsverzeichnis

Abbildungsverzeichnis	III
1. Einleitung	1
2. Grundlagen der Kosten- und Erlösrechnung	1
2.1. Die Kosten- und Erlösrechnung als Teil der Unternehmensrechnung	1
2.2. Grundbegriffe der Kosten- und Erlösrechnung	2
2.3. Zurechnungsprinzipien	4
3. Systeme der Kosten- und Erlösrechnung	5
3.1. Ermittlungsorientierte Systeme	5
3.1.1. Die Istkostenrechnung	5
3.1.1.1. Die Kostenartenrechnung	5
3.1.1.2. Die Kostenstellenrechnung	6
3.1.1.3. Die Kostenträgerrechnung	7
3.1.2. Die Erlösrechnung	8
3.1.3. Die kurzfristige Erfolgsrechnung	10
3.2. Planungsorientierte Systeme	11
3.2.1. Die starre Plankostenrechnung	11
3.2.2. Die flexible Plankostenrechnung	12
3.2.2.1. Die flexible Plankostenrechnung auf Vollkostenbasis	12
3.2.2.2. Die flexible Plankostenrechnung auf Teilkostenbasis	15
3.2.2.2.1. Die Grenzplankostenrechnung (Direct Costing)	15
3.2.2.2.2. Die stufenweise Fixkostendeckungsrechnung	17
4. Die Bedeutung der Kosten- und Erlösrechnung für das Marketing-Management	19
5. Schlußbetrachtung	20
ANHANG	21
LITERATURVERZEICHNIS	25

Abbildungsverzeichnis

Abbildung 1: Klassifikation der Unternehmensrechnung

21

Abbildung 2: Wichtige Merkmale von Teilsystemen der
Unternehmensrechnung

21

Abbildung 3: Die Struktur der Kostenrechnung

22

Abbildung 4: Die Teilgebiete der Leistungsrechnung

23

Abbildung 5: Die Struktur der Erlösrechnung

24

1. Einleitung

Die vorliegende Arbeit hat zum Ziel, dem Leser die Grundlagen der Kosten- und Erlösrechnung zu vermitteln. Dazu wird zuerst dargestellt, an welcher Stelle der Unternehmensrechnung die Kosten- und Leistungsrechnung einzuordnen ist und welche ihre zu erfüllenden Aufgaben sind. Im Anschluß daran folgt eine Erklärung der Grundbegriffe.

Im Hauptteil der Arbeit werden einzelne Systeme vorgestellt, wobei von Systemen der Istkosten- zu Systemen der Plankostenrechnung übergegangen wird. Das Kapitel vier soll die Bedeutung der Kosten- und Erlösrechnung für das Marketing-Management zu zeigen. Die Arbeit wird dann mit einem Schlußwort beendet.

2. Grundlagen der Kosten- und Erlösrechnung

1.1. Die Kosten- und Erlösrechnung als Teil der Unternehmensrechnung

Die Unternehmensrechnung ist eng mit allen Bereichen des Unternehmens verbunden, da sie sich mit den Kosten und Leistungen, den Aufwendungen und Erträgen, den Ausgaben und Einnahmen und den Aus- und Einzahlungen dieser Bereiche befaßt. Die Unternehmensrechnung an sich ist wiederum in verschiedene Teilbereiche gliederbar. Eine der am häufigsten verwendeten Klassifizierungen der Unternehmensrechnung zeigt Abbildung 1.

Jeder der gezeigten Teilbereiche (Finanzrechnung, Bilanzrechnung, Kosten- und Erlösrechnung und Investitionsrechnung) dient auf der einen oder anderen Weise der Erfassung von Güterbeziehungen zwischen einem Unternehmen und seinen Beteiligten, sowie von unternehmensinternen Prozessen der Lagerung und Transformation von Produktionsfaktoren.

Das Vorliegen dieser Informationen wird benötigt, um die Geschäftsführung betreffende Entscheidungen zu erleichtern. Welcher dieser Bereiche der Unternehmensrechnung wann zu verwenden ist, hängt davon ab, welche Informationen benötigt werden; denn unterschiedliche Informationsanforderungen verlangen unterschiedliche Rechnungssysteme.

Die Hauptaspekte der in Abbildung 1 vorgestellten Rechnungssysteme sind in Abbildung 2 zusammengefaßt.

Im Gegensatz zu anderen Rechensystemen, die sich meist mit den Geschäftsvorfällen zwischen einer Unternehmung und der Außenwelt beschäftigen, bezieht sich die Kosten- und Erlösrechnung ausschließlich auf den Bereich der eigentlichen betrieblichen Leistungserstellung.

So verfolgt die Bilanzrechnung das Ziel die Vermögens- bzw. Schuldenverhältnisse eines Betriebs darzustellen, wohingegen die Kosten- und Erlösrechnung der Ermittlung realisierter bzw. zukünftiger Kosten und Erlöse dient.

Ihre Aufgabe ist es, Entscheidungshilfen für die Gestaltung des Produktionsprogramms, die Preisstellung des Sortiments, die Faktorbereitstellungs- und Faktorverwendungsplanung und die Steuerung des betrieblichen Produktions- und Absatzprozesses zur Verfügung zu stellen.

2.2. Grundbegriffe der Kosten- und Erlösrechnung

Zunächst sollen einige Grundbegriffe des betrieblichen Rechnungswesens gegeneinander abgegrenzt werden. Als rein finanzielle Vorgänge, die einen Bestandteil der Finanzbuchhaltung darstellen, sind zunächst Einzahlungen bzw. Auszahlungen zu nennen. Einzahlungen sind der tatsächliche Zufluß von Zahlungsmitteln (z.B. Barverkäufe); analog dazu beschreiben Auszahlungen den Zahlungsmittelabfluß in einer Unternehmung.

Die Ausgaben bzw. Einnahmen stellen eine Berichtigung der Ein- bzw. Auszahlungen um die entstandenen Forderungen bzw. Schulden der betrachteten Rechnungsperiode dar. Eine Einnahme kann hierbei z. B. der Verkauf einer Maschine sein, bei dem zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses noch kein Zahlungsmittelerfolg erfolgt. Ausgaben und Einnahmen entstehen also durch schuldrechtliche Verpflichtungen.

Der Aufwand beschreibt den wertmäßigen Güterverzehr, der in einer Rechnungsperiode anfällt. Die Bewertung der verbrauchten Güter folgt gesetzlichen Regeln und wird meist aus den Wiederbeschaffungspreisen abgeleitet. Daraus folgt, daß der Ertrag die wertmäßige Gütererstellung einer Periode darstellt. Die Wertermittlung kann in diesem Fall durch

absatzmarktorientierte Wertansätze (Verkaufspreise) oder Herstellungskosten erfolgen.

Die Abgrenzung der Begriffe soll durch folgendes Beispiel verdeutlicht werden:

In Periode A werden Rohstoffe auf Kredit gekauft. Dieser Vorgang stellt eine Ausgabe in der Periode A dar. Die Bezahlung durch Überweisung, sowie der Verzehr der besagten Rohstoffe, erfolgt erst in der darauffolgenden Periode B. Die Überweisung ist als Zahlungsmittelabfluß und somit als Auszahlung in der Periode B zu bezeichnen. Der Verbrauch der Rohstoffe ist als Aufwand in Periode B zu bewerten.

Hierbei wird deutlich, daß eine Differenzierung der Begriffe notwendig ist, da ihre Wirksamkeit zu verschiedenen Zeitpunkten und in verschiedener Höhe erfolgen kann.

Die Begriffe Kosten und Leistungen sowie Erlöse sind ebenfalls von den bisher definierten Größen abzugrenzen. Kosten beschreiben analog zu den Aufwendungen den bewerteten Verbrauch von Gütern und Dienstleistungen, dieser muß allerdings betriebsbezogen sein. Aufwand und Kosten können deckungsgleich sein, es existieren allerdings Kosten, denen kein Aufwand gegenübersteht, wie z.B. kalkulatorische Abschreibungen. Ein Aufwand, dem keine Kosten gegenüberstehen, ist ebenfalls denkbar; hier soll als Beispiel der Verlust aus Wertpapiergeschäften genannt werden.

Leistungen sind in der Literatur als Ergebnis der betrieblichen Faktorkombination, und somit gleichartig den Kosten als betriebsbezogen definiert. Die Leistungen beschreiben, ebenso wie die Erträge, die Gütererstellungen in einer Periode. Analog zu den Kosten und Aufwendungen ist allerdings auch im Rahmen der Leistungen und Erträge eine Differenzierung möglich. Ein Ertrag, dem keine Leistung gegenübersteht, kann z.B. der Verkauf einer Maschine über Buchwert sein, wohingegen eine unentgeltliche Serviceleistung (z.B. im Reklamationsfall) eine Leistung darstellt, welcher kein Ertrag gegenübersteht.

In der Literatur ist der Begriff Erlös ebenfalls als bewertete, betriebsbezogene Gütererstellung definiert. Die Begriffe Leistungen und Erlöse sind aber traditionell nicht ganz einheitlich gegeneinander abgegrenzt. Daher werden die

Begriffe Kosten- und Leistungsrechnung bzw. Kosten- und Erlösrechnung meist gleichartig verwendet.

Auf der anderen Seite werden Leistungen häufig in mehrere Komponenten zerlegt: die realisierten Absatzleistungen (Erlöse), die innerbetrieblichen Leistungen und die Leistungen, die eine Veränderung des Bestandes an fertigen und unfertigen Erzeugnissen bewirken. Demnach würden Erlöse nur eine Teilkomponente der Leistungen darstellen.

2.3. Zurechnungsprinzipien

Eine wesentliche Voraussetzung, um eine funktionsfähige Kosten- und Erlösrechnung zu gewährleisten, ist die Zurechnung der bei wirtschaftlicher Aktivität entstehenden Kosten auf die jeweiligen Kostenträger. Eine ordnungsgemäße Zurechnung kann nach verschiedenen Zurechnungsprinzipien erfolgen. In der Literatur wird hauptsächlich in vier Prinzipien der Zurechnung unterschieden:

- Das Verursachungsprinzip
- Das Einwirkungsprinzip
- Das Durchschnittsprinzip
- Das Tragfähigkeitsprinzip

Das Verursachungsprinzip besagt, daß den Kostenträgern nur diejenigen Kostenteile zugerechnet werden dürfen, die sie tatsächlich verursacht haben. Das können Kosten sein, die z.B. bei Ausbleiben der Produktion des Kostenträgers ebenfalls nicht mehr anfallen würden, also beschäftigungsabhängig (variable Kosten) sind.

Nach dem Prinzip der Kosteneinwirkung werden dem Kostenträger die Kostenteile zugerechnet, ohne deren Einwirkung eine Produktion des entsprechenden Kostenträgers nicht möglich gewesen wäre. Allerdings entstanden diese Kosten auch unabhängig von der Produktion des Kostenträgers.

Kosten, für die eine Zurechnung nach dem Verursachungsprinzip nicht erfolgen konnte, werden nach dem Durchschnittsprinzip erfaßt. Die betroffenen Kosten werden mit Hilfe eines „Schlüssels“ durchschnittlich auf die Kostenträger verteilt. Die Verteilung der Kostenteile erfolgt proportional, somit wird jedem

Kostenträger gleichartiger Bezugsgröße ein identischer Kostenbetrag zugerechnet.

Analog zu der Methode des Durchschnittsprinzips orientiert sich die Verteilung der Kosten auf die jeweiligen Kostenträger im Rahmen des Tragfähigkeitsprinzips ebenfalls an einem „Verteilungsschlüssel“. Dieser Schlüssel wird in diesem Fall allerdings von der Belastbarkeit der einzelnen Kostenträger abgeleitet. Eine Bezugsgröße, an der eine solche Belastbarkeit gemessen werden kann, sind z.B. die Erlöse, sofern nach der Verrechnung alternativer Kosten durch das Verursachungsprinzip noch Überschüsse existieren.

Die vier Prinzipien stellen unterschiedliche Möglichkeiten der Zurechnung von Kosten auf Kostenträger dar. Im folgenden Kapitel sollen die verschiedenen Systeme der Kostenrechnung erläutert werden.

3. Systeme der Kosten- und Erlösrechnung

3.1. Ermittlungsorientierte Systeme

3.1.1. Die Istkostenrechnung

3.1.1.1. Die Kostenartenrechnung

Der Güterverzehr für die betriebliche Leistungserstellung wird im Rahmen der Kostenrechnung erfaßt. Das grundlegende Schema der Verrechnung von Gesamtkosten auf einzelne Güter und Leistungen soll anhand der traditionellen Form einer Istkostenrechnung auf Vollkostenbasis, bei der es sich um eine vergangenheitsbezogene Nachkalkulation handelt, dargestellt werden.

Die Kostenartenrechnung bildet den Ausgangspunkt der Kostenrechnung. Ihr fällt die Aufgabe der systematischen Erfassung, Bewertung und Klassifizierung sämtlicher in der Abrechnungsperiode entstandenen Kosten zu. Die Klassifikation in Kostenarten bildet die Grundlage für die Verrechnung der Kosten auf Kostenstellen und Kostenträger und sollte unter Berücksichtigung des Wirtschaftlichkeitsprinzips an den Rechnungszielen des Unternehmens ausgerichtet werden.

Als grundlegendes Gliederungsmerkmal für die Kostenarten wird die *Art der verbrauchten Produktionsfaktoren* angesehen. Hiernach wird in

Materialkosten, Personalkosten, Dienstleistungskosten und kalkulatorische Kosten wie Abschreibungen, Zinsen, Löhne, Mieten und Wagniskosten unterschieden. Die *Herkunft der Einsatzgüter* trennt die primären Kosten der von außerhalb in den Abrechnungsbezirk hereinfließenden Güter von den sekundären Kosten, dem geldmäßigen Äquivalent des Verbrauches innerbetrieblicher Leistungen, die erst in der Kostenstellenrechnung verrechnet werden. Die *Form der Zurechenbarkeit zu Kostenträgern* unterscheidet Einzel- und Gemeinkosten. Die Einzelkosten können gemäß Verursachungs- oder Einwirkungsprinzip direkt den Kostenträgern zugeordnet werden. Gemeinkosten können nicht unmittelbar zugerechnet werden und müssen indirekt gemäß Durchschnittsprinzip mit Hilfe besonderer Bezugsgrößen (Schlüsselgrößen) in der Stellenrechnung verteilt werden. Einzelkosten können aus Gründen der abrechnungstechnischen Vereinfachung auch wie Gemeinkosten behandelt werden (unechte Gemeinkosten).

3.1.1.2. Die Kostenstellenrechnung

Die Kostenstellenrechnung dient der Aufgabe der differenzierten Zuordnung der Gemeinkosten über Kostenstellen auf die Kostenträger (Kostenvermittlungsfunktion) sowie der Kontrolle der Wirtschaftlichkeit der Gütererstellung (Kostenkontrollfunktion). Kostenstellen sind die nach funktionalen, räumlichen, organisatorischen oder rechnungstechnischen Gesichtspunkten gebildeten Unternehmensbereiche der Kostenentstehung (ähnlich den Cost Centern). In der Praxis wird weitgehend die Gliederung in Material-, Fertigungs-, Verwaltungs- und Vertriebsstelle sowie eine allgemeine Kostenstelle angewandt. Nach produktionstechnischen Standpunkten trennt man desweiteren Hilfs- und Hauptkostenstellen und nach rechnungstechnischen Bezügen unterscheidet man zwischen Vor- und Endkostenstellen.

Unter Zuhilfenahme eines Betriebsabrechnungsbogens wird die Stellenrechnung in zwei Prozessen durchgeführt. Innerhalb der *Verteilung der primären Gemeinkosten* werden zuerst die den Stellen direkt zurechenbaren Gemeinkosten (Kostenstelleneinzelkosten) verrechnet. Nicht unmittelbar zuweisbare Kosten (Kostenstellengemeinkosten) werden indirekt gemäß Durchschnittsprinzip über Schlüsselgrößen auf die Stellen verteilt. Die

innerbetriebliche Leistungsrechnung dient der Verrechnung der Güterbeziehungen zwischen verschiedenen Kostenstellen. In Abhängigkeit von der Verflechtungsstruktur der Kostenstellenbeziehungen werden die Sekundärkosten unter den einzelnen Stellen verrechnet und von den Vorkostenstellen auf die Endkostenstellen verteilt. Die Gesamtkosten einer Kostenstelle ergeben sich aus der Summe der primären und der sekundären Kosten.

3.1.1.3. Die Kostenträgerrechnung

Die Kostenträgerrechnung wird in die mengenbezogene Kostenträger-stückrechnung und die periodenbezogene Kostenträgerzeitrechnung (kurzfristige Erfolgsrechnung) unterteilt.

Die Kostenträgerstückrechnung verfolgt das Ziel der Kostenermittlung je erstellter Produkteinheit und erlangt daher eine wesentliche Bedeutung für die Informationsgewinnung für Entscheidungen bezüglich der Preispolitik sowie der Produktions- und Absatzprogrammgestaltung eines Unternehmens. Die einzelnen Kostenträger repräsentieren die in der Unternehmung erstellten Leistungs- oder Produkteinheiten.

Anhand unterschiedlicher Rechnungsverfahren werden die Einzelkosten aus der Artenrechnung und die Gemeinkosten der Endkostenstellen aus der Stellenrechnung den Kostenträgern zugerechnet.

Dabei ist die Art des Produktionsprogrammes entscheidend für die Wahl des Kalkulationsverfahrens. Als Resultat ergeben sich die Selbstkosten je Kostenträger, die in der Kostenträgerzeitrechnung zur Bestimmung des Betriebsergebnisses weiterverwendet werden.

1.1.2. Die Erlösrechnung

Die Erlösrechnung verfolgt das Ziel, die realisierten Erlöse der absatzbestimmten Leistungen und Güter zu erfassen und für Auswertungsrechnungen zu strukturieren.

Sie stellt einen der drei grundlegenden Leistungsrechnungsbereiche eines Unternehmens dar.

In der Literatur kommt der Erlösrechnung weitgehend nicht der gleiche Stellenwert zu wie ihrem Pendant, der Kostenrechnung. In der Praxis hingegen erlangt sie in Zeiten eines sich verschärfenden Wettbewerbes besonders in der Absatz- und Preispolitik eine umfassende Bedeutung und verlangt eine differenzierte Analyse.

Für die Teilbereiche der Erlösrechnung kann keine zur Kostenrechnung analoge Struktur geschaffen werden. Als *Erlösarten* werden alle den Gesamterlös beeinflussenden Erfolgskomponenten bezeichnet. Man unterscheidet hierbei positive (z.B. Grund- und Listenpreise, Zuschläge) und negative, erlösschmälernde (z.B. Rabatte, Skonti, Preisnachlässe) Erfolgsvariablen. Die Erfassung dieser Arten erfolgt erlösträgerbezogen.

Demzufolge bildet die *Erlösträgerrechnung* den Ausgangspunkt der Erlösrechnung, da die Erlöse direkt für bestimmte Produkte, Leistungen oder auch Leistungsbündel anfallen und folglich dort erfaßt werden. Die Notwendigkeit auch zusammengefaßte Leistungsbündel als Erlösträger zu verwenden resultiert aus einem durch Erlösverbundenheit entstehenden Verrechnungsproblem. Aufgrund angebots- oder nachfragespezifischer Leistungsverbunde fallen Gemeinerlöse an, die sich nur sehr ungenau den einzelnen Leistungskomponenten zurechnen lassen.

Die Mehrstufigkeit der Erlöserfassung wirft ein Problem bei der Berechnung des effektiven Nettoerlöses der Erlösträger auf. Der nach Listenpreisen berechnete Basiserlös ergibt erst über Verrechnungen anderer Erlösarten den endgültigen Nettoerlös. Da verschiedene meist erlösschmälernde Erlösarten (wie z.B. Skonti, Jahresumsatzrabatte, Reklamationsverrechnungen) zeitlich nach der Rechnungsstellung oder außerhalb der Abrechnungsperiode anfallen können, müssen diese über Standard- oder Planwerte erfaßt werden und stehen daher nicht in Einklang mit der Nachkalkulation einer Istrechnung.

Die für die Erlösträger ermittelten Nettoerlöse werden in der *Erlösstellenrechnung* weiterverwertet und bestimmten Bereichen der Erlösentstehung (ähnlich den Profit Centern) zugeordnet. Eine innerbetrieblich orientierte Verteilung der Erlöse auf aufeinanderfolgende Stufen des Produktionsprozesses (vertikale Betriebsgliederung, wie in der

Kostenstellenrechnung angewandt) erweist sich aufgrund der für eine Erlösspaltung notwendigen Ermittlung der Wertschöpfungsanteile dieser Bereiche als äußerst schwierig.

Von größerer Bedeutung ist die außerbetrieblich orientierte Stellenrechnung. Die Erlösstelleneinteilung erfolgt nach absatzmarktorientierten Gesichtspunkten in *Erlösquellen*. Die kleinsten externen Stelleneinheiten, die einzelnen Kunden einer Unternehmung, werden zu voneinander abgrenzbaren Teilmärkten mit möglichst homogenen Absatzbedingungen aggregiert.

Dadurch wird eine segmentspezifische Auswertung der realisierten Erlöse ermöglicht.

3.1.3. Die kurzfristige Erfolgsrechnung

Die kurzfristige Erfolgsrechnung oder auch Kostenträgerzeitrechnung verknüpft die Kostenrechnung mit der Leistungsrechnung und ermöglicht die Ermittlung des sachzielbezogenen Periodenerfolgs. Sie dient der laufenden Kontrolle der Wirtschaftlichkeit eines Unternehmens. Die kurzen Abrechnungsperioden (vierteljährlich oder monatlich) ermöglichen im Gegensatz zu der pagatorischen Jahreserfolgsrechnung eine kontinuierliche Betrachtung der Erfolgsentwicklung auch über kürzere Zeiträume.

In der Erfolgsrechnung wird neben Verwendung der Daten der Kosten- und Erlösrechnung zum Teil auch eine Leistungsbewertung der Bestandsveränderungen an fertigen und unfertigen Erzeugnissen notwendig. Eine mögliche Differenz zwischen produzierten und abgesetzten Gütern und Leistungen innerhalb einer Periode erfordert eine solche Bestandsrechnung.

Zur Ermittlung des Betriebsergebnisses können zwei unterschiedliche Verfahren herangezogen werden. Das *Gesamtkostenverfahren* stellt den im Abrechnungszeitraum realisierten Erlösen die gesamten primären Kosten der Periode gegenüber. Die Bestandserhöhungen sowie Bestandsminderungen werden zu ihren Herstellkosten bewertet und addiert bzw. subtrahiert.

Periodenerlöse

– *Gesamtkosten der Periode nach Kostenarten*

+ / – *Bestandsveränderungen an fertigen und unfertigen Erzeugnissen*

(bewertet zu Herstellkosten)

$$= \quad \textbf{Betriebsergebnis}$$

Das *Umsatzkostenverfahren* stellt eine Absatzerfolgsrechnung dar. Das Betriebsergebnis ist die Differenz von Periodenerlösen und der Summe der Selbstkosten aller abgesetzten Güter und Leistungen.

$$\begin{array}{r} \text{Periodenerlöse nach z. B. Produktarten} \\ - \text{Gesamtkosten der in der Periode abgesetzten Güter und Leistungen} \\ \hline = \quad \textbf{Betriebsergebnis} \end{array}$$

Beide Rechnungen ermitteln theoretisch das gleiche Betriebsergebnis, das Umsatzkostenverfahren bietet aber den Vorzug, neben dem Periodenerfolg auch einzelne Teilergebnisse für Produktgruppen, Kunden, Branchen, Regionen oder andere Segmente bestimmen zu können.

Die Vergangenheitsorientierung einer reinen Istkosten- und Isterlösrechnung beschränkt die Erfolgskontrolle jedoch auf einen Zeitvergleich. Eine wirksame Kostenkontrolle ist jedoch nur unter Berücksichtigung spezifischer Vergleichsgrößen, wie z.B. Soll- oder Plankosten möglich. Im folgenden Abschnitt werden demzufolge die planungsorientierten Rechnungssysteme behandelt.

3.2. Planungsorientierte Systeme

3.2.1. Die starre Plankostenrechnung

Die planungsorientierten Rechnungssysteme bauen grundlegend auf der dargestellten Struktur der Istkosten- und Erlösrechnung auf. Die Ermittlung von Plangrößen ermöglicht aber eine sichere Grundlage für zukünftige Entscheidungen. In diesem Abschnitt sollen die verschiedenen Formen der Plankosten- und Erlösrechnung dargestellt.

Die einfachste Form der planungsorientierten Systeme stellt die starre Plankostenrechnung dar. Hierbei werden die Kosten der zukünftigen Planperiode aufgrund fest vorausgeplanter Kosteneinflußgrößen ermittelt. Die geplanten Kosten setzen sich aus einer Wertkomponente (z.B. Beschaffungspreise) und einer Mengenkomponekte (z.B. Beschäftigung) zusammen. Charakteristisch für die starre Plankostenrechnung ist die Tatsache,

daß nur ein fest geplanter Beschäftigungsgrad existiert, an dem sich die Plankosten orientieren. Schwankungen bzw. Änderungen der relevanten Einflußgrößen bleiben hierbei unberücksichtigt. Bei der starren Plankostenrechnung handelt es sich um einen Vollkostenansatz, infolgedessen werden den Kostenträgern sowohl variable als auch fixe Kosten zugerechnet. Aufgrund der festen Planung des Beschäftigungsgrades entfällt eine Differenzierung dieser beiden Kostenarten, da sich durch das Ausschließen von Schwankungen die gesonderte Behandlung von beschäftigungsabhängigen Kosten erübrigt.

Da bei der Kostenplanung alle Kostenarten der jeweiligen Kostenstelle erfaßt werden, wird durch dieses Verfahren der Kostenrechnung erstmals die Voraussetzung für eine laufende Kostenkontrolle geschaffen. Somit gewinnt die Kostenrechnung für die gesamte Planung einer Unternehmung an Bedeutung.

Die starre Plankostenrechnung unterliegt allerdings einigen Mängeln, die ihre Aussagefähigkeit erheblich einschränken. Durch die fehlende Aufteilung in variable und fixe Kosten verstößt dieses Verfahren gegen das Prinzip der Kostenverursachung, wodurch eine genaue Zuordnung der Kosten nicht möglich ist.

Da die Plankosten nicht auf die Istbeschäftigung umgerechnet werden, ist ein aussagefähiger Kostenvergleich nur möglich, wenn die tatsächliche Beschäftigung nicht oder nur minimal von der Planbeschäftigung abweicht. Die fehlende Berücksichtigung der Abhängigkeit der Kosten vom Beschäftigungsgrad schränkt eine wirksame Kostenkontrolle mit dem Verfahren der starren Plankostenrechnung stark ein.

3.2.2. Die flexible Plankostenrechnung

3.2.2.1. Die flexible Plankostenrechnung auf Vollkostenbasis

Die flexible Plankostenrechnung stellt eine Verbesserung der starren Plankostenrechnung dar. Die Plankosten werden hierbei in ihrer funktionalen Abhängigkeit von den Kosteneinflußgrößen erfaßt. Es handelt sich dabei nicht um eine voll flexible Plankostenrechnung, da eine Berücksichtigung der Veränderungen aller Kosteneinflußgrößen nicht möglich ist. In der Literatur,

sowie in der Praxis dominiert die einfach flexible Plankostenrechnung. Als flexible Einflußgröße dient hierbei der Beschäftigungsgrad. Die Plankosten werden an eine von der Planbeschäftigung abweichende Istbeschäftigung angepaßt. Eine solche Anpassung erfordert eine Aufspaltung in fixe und variable Kosten, da sich bei einer Beschäftigungsänderung nicht zwingend alle Kostenarten ändern. Für die beschäftigungsabhängigen, die variablen Kosten, wird in der flexiblen Plankostenrechnung eine proportionale Abhängigkeit von der Beschäftigung unterstellt.

Die Plankosten K^{Plan} errechnen sich hierbei wie folgt:

$$K^{Plan} = k_v^{Plan} * x^{Plan} + k_f^{Plan}$$

wobei:

k_v^{Plan}	<i>variable Plankosten</i>
x^{Plan}	<i>Planbeschäftigung</i>
k_f^{Plan}	<i>fixe Plankosten</i>

Die flexible Plankostenrechnung ist durch zwei Merkmale gekennzeichnet: Zum einen soll für die Kostenstellenrechnung eine optimierte Kostenkontrolle ermöglicht werden. Durch die Aufspaltung in fixe und variable Kosten wird eine Sollkostenrechnung ermöglicht. Dadurch können die Kosten ermittelt werden, die bei einer Abweichung der tatsächlichen Beschäftigung von der Planbeschäftigung entstehen „sollen“. Die Sollkosten K^{Soll} errechnen sich, indem bei der Plankostenrechnung die Planbeschäftigung durch die Istbeschäftigung ersetzt wird.

$$K^{Soll} = k_v^{Plan} * x^{Ist} + k_f^{Plan}$$

Dadurch wird ein Soll-Ist- Vergleich ermöglicht. Die Differenz zwischen Istkosten und Sollkosten mißt den mengenmäßigen Mehr- bzw.

Minderverbrauch an Kostengütern. Diese Differenz wird als Verbrauchsabweichung bezeichnet.

Zum anderen wird im Rahmen der Kostenträgerrechnung mit Kostendaten gerechnet, die bezüglich ihres Inhalts von denen der Kostenstellenrechnung differieren. Im System der Kostenträgerrechnung wird hierbei mit „verrechneten Plankosten“ kalkuliert, die sich durch Multiplikation des Plankostenverrechnungssatzes auf Vollkostenbasis mit der Istbeschäftigung ergeben. Der Plankostenverrechnungssatz s^{Verr} wird durch die Division der Plankosten durch die Planbeschäftigung bestimmt:

$$s^{Verr} = K^{Plan} / x^{Plan}$$

daraus folgt für die Berechnung der verrechneten Plankosten P^{Verr} :

$$P^{Verr} = s^{Verr} * x^{Ist}$$

Da es sich bei dem Plankostenverrechnungssatz um einen Vollkostensatz handelt, findet in diesem Fall keine Aufspaltung der Kosten in einen fixen und variablen Teil statt. Die Differenz zwischen Sollkosten und „verrechneten Plankosten“ wird als Beschäftigungsabweichung bezeichnet. Es wird der Teil der Abweichung von Istkosten und Plankosten gemessen, der auf die Änderung der Beschäftigung zurückzuführen ist. Daraus folgt, daß bei einer Übereinstimmung von geplanter und tatsächlicher Beschäftigung keine Abweichung existiert.

Eine Beschäftigungsabweichung wird möglich, indem bei diesem Verfahren versucht wird, neben den variablen Kosten auch die Fixkosten auf die Kostenträger zu verteilen. Dies ist das Merkmal der Vollkostenrechnung. Hierbei wird eine Proportionalität der fixen Kosten zu der Beschäftigung unterstellt. Diese Annahme entspricht nicht der betriebswirtschaftlichen Praxis, da fixe Kosten bei konstanten Kapazitäten als beschäftigungsunabhängig definiert sind.

Ein wichtiger Vorteil der flexiblen Plankostenrechnung auf Vollkostenbasis ist die Kostenkontrolle, die bei einer sorgfältigen Kostenkalkulation durch den Vergleich von Sollkosten und Istkosten ermöglicht wird. Dies ist eine eindeutige Verbesserung gegenüber dem System der starren Planungsrechnung. Das Problem der Vollkosten wurde in diesem Fall allerdings auch durch die flexible Planungsrechnung nicht beseitigt. Deutlich wird dies durch die Proportionalität der fixen Kosten, wodurch gegen das Verursachungsprinzip verstoßen wird. Die fixen Kosten sind als beschäftigungsunabhängig anzusetzen. Aus diesem Grund ist die flexible Plankostenrechnung auf Vollkostenbasis zwar zu Zwecken der Kostenkontrolle geeignet, nicht aber für die dispositiven Aufgaben der Kostenrechnung. Dies bedeutet, daß durch das beschriebene Verfahren kein ausreichendes Datenmaterial für kurzfristige Planungen und Entscheidungen gewonnen werden kann, da hierfür nur die Kosten relevant sind, deren Einflußgrößen kurzfristig veränderbar sind. Die Verrechnung der fixen Kosten kann dadurch zu einer Verfälschung der Kostendaten und somit zu gravierenden Fehlentscheidungen führen. An dieser Stelle wird die Bedeutung einer verlässlichen Kosten- und Leistungsrechnung für das Marketing-Management deutlich. Im folgenden Teil der vorliegenden Arbeit werden daher Plankostenrechnungssysteme auf Teilkostenbasis vorgestellt.

3.2.2.2. Die flexible Plankostenrechnung auf Teilkostenbasis

3.2.2.2.1. Die Grenzplankostenrechnung (Direct Costing)

Um den Mangel der Proportionalität der Fixkosten, der bei allen Systemen der Vollkostenrechnung zu beobachten war, auszuschließen, werden in diesem Abschnitt Systeme auf der Basis von Teilkosten vorgestellt. Charakteristisch für die Teilkostenrechnung ist die Tatsache, daß nur die nach dem Verursachungsprinzip zurechenbaren variablen Kosten auf die Kostenträger verteilt werden. Die Fixkosten werden separat als „Fixkostenblock“ in die Erfolgsrechnung einbezogen. Da den Kostenträgern allein die Einzelkosten, sowie die variablen Gemeinkosten zugerechnet werden, ist die Differenz aus Erlös und variablen Kosten ein Bruttoerfolg. Dieser Bruttoerfolg dient der

Deckung der fixen Kosten, bzw. darüber hinaus der Gewinnerzielung, und wird daher als Deckungsbeitrag bezeichnet.

Analog zu den Systemen auf Vollkostenbasis liegt auch der Deckungsbeitragsrechnung die Annahme zugrunde, daß sich alle Kosten in variable und fixe Kosten aufteilen lassen. Als flexible Bezugsgröße in der Kalkulation gilt auch in diesem Verfahren nur die Beschäftigung, die anderen Kosteneinflußgrößen werden als konstant angesetzt. Weiterhin wird von einer Proportionalität der variablen Kosten ausgegangen, so daß sich für diese ein linearer Kostenverlauf ergibt. Unter diesen Voraussetzungen sind variable Stückkosten und Grenzkosten identisch, weshalb man dieses Verfahren auch als Grenzplankostenrechnung bezeichnet.

Bezüglich der Kostenstellenrechnung besteht weitgehend kein Unterschied zwischen Grenzplankostenrechnung und der flexiblen Plankostenrechnung auf Vollkostenbasis. In beiden Systemen erfolgt eine Auflösung in variable und fixe Kosten. Somit ist der Verlauf der Sollkosten bei den beiden Verfahren identisch. Eine ggf. gemessene Verbrauchsabweichung als Differenz zwischen Istkosten und Sollkosten führt also zu übereinstimmenden Ergebnissen.

Ein Unterschied in der Systematik der genannten Verfahren besteht in der Kalkulation der Kostenträgerrechnung. Bezüglich der Grenzplankostenrechnung werden den Kostenträgern nur die beschäftigungsabhängigen Kosten zugerechnet. Die „verrechneten Plankosten“ stimmen in diesem Fall mit den Sollkosten überein. Eine Beschäftigungsabweichung als Differenz dieser beiden Größen ist somit nicht möglich. Das Problem der Proportionalität der fixen Kosten existiert in diesem Verfahren nicht, da die beschäftigungsunabhängigen Kosten getrennt in einem „Fixkostenblock“ verrechnet werden. Die Differenz zwischen dem errechneten Deckungsbeitrag und dem „Fixkostenblock“ stellt dann das Betriebsergebnis dar.

Schema zur Erfolgsermittlung:

$$\begin{array}{r}
 \text{Summe der (Netto-) Umsätze aller Produktarten} \\
 - \text{ Summe der variablen Kosten aller Produktarten} \\
 \hline
 = \text{ Gesamtdeckungsbeitrag} \\
 - \text{ fixe Kosten der Periode („Fixkostenblock“)} \\
 \hline
 \end{array}$$

= **Betriebsergebnis**

Die Grenzplankostenrechnung übernimmt die Vorteile der flexiblen Plankostenrechnung auf Vollkostenbasis, beseitigt allerdings weitgehend ihre Nachteile. Als wesentlicher Vorteil ist die getrennte Behandlung der fixen Kosten anzusehen. Die Erfassung der gesamten fixen Kosten und die anschließende Verrechnung mit dem Gesamtdeckungsbeitrag hat zur Folge, daß keine beschäftigungsunabhängigen Kosten vernachlässigt bzw. zu hoch angesetzt werden.

Daraus resultiert der Vorteil, daß die Kalkulation weitgehend verlässliche Ergebnisse liefert. Damit existiert mit der Grenzplankostenrechnung erstmals ein System, welches die Aufgaben der Kostenrechnung zufriedenstellend lösen kann.

Neben der Kostenkontrolle ist mit diesem Verfahren auch eine Grundlage für die Planung und Disposition gegeben, da verlässliches Datenmaterial zur Verfügung steht. In der Literatur wird allerdings vor der Gefahr der Fehlentscheidungen gewarnt. Durch die getrennte Behandlung der fixen Kosten könnte eventuell ein zu geringer Betrag für die Preissetzung eines Produktes angesetzt werden.

Ein weiterer Einwand gegen die Verlässlichkeit der Grenzplankostenrechnung, sowie aber auch aller anderen bisher genannten Verfahren, ist die Prämisse, daß neben der Beschäftigung als flexible Größe alle anderen Kosteneinflußgrößen als konstant angesehen werden. So werden in der Literatur z.B. die Auftragszusammensetzung oder auch die Seriengröße als Einflußgrößen genannt, die bei einer Planungsalternative durchaus relevante Kostenänderungen bewirken können. Der Einfluß weiterer flexibler Kosteneinflußgrößen sollte daher beachtet werden.

Obwohl das Verfahren der Grenzplankostenrechnung zuverlässige Informationen für programmpolitische Entscheidungen liefern kann, würde eine weitere Differenzierung der fixen Kosten zu einer noch genaueren Ermittlung der Kostendaten führen. Ein solches Plankostenrechnungsverfahren wird im folgenden Abschnitt vorgestellt.

3.2.2.2.2. Die stufenweise Fixkostendeckungsrechnung

Die stufenweise Fixkostendeckungsrechnung ist eine weiterentwickelte Form der Grenzplankostenrechnung. Die Verfahren sind weitgehend identisch, einzig in der Behandlung der fixen Kosten existieren Unterschiede. Im Vergleich zu der Grenzplankostenrechnung werden die beschäftigungsunabhängigen Kosten nicht zu einem „Fixkostenblock“ zusammengefaßt, sondern nach dem Einwirkungsprinzip den bestimmten Produkten oder Produktgruppen zugeordnet. Es erfolgt also insoweit eine Zuordnung der fixen Kosten zu den bestimmten Teilbereichen, als diese sie beanspruchen bzw. verursachen.

Unterschieden wird hierbei z.B. in Kosten, die allein durch ein spezifisches Produkt entstehen und dadurch auch nur diesem zugerechnet werden, oder in Kosten, die von gesamten Unternehmensbereichen, wie z.B. der Verwaltung, verursacht werden.

Die stufenweise Fixkostendeckungsrechnung erlaubt somit eine wirksame Kontrolle der Wirtschaftlichkeit einzelner Unternehmensbereiche und liefert Kostendaten über spezifische Produkte. Durch dieses Verfahren kann ermittelt werden, inwieweit ein Erzeugnis über seine spezifischen Fixkosten hinaus zur Deckung der Erzeugnisgruppenfixkosten beitragen kann. Dies führt dazu, daß die Rentabilität jeder einzelnen Unternehmensstufe kontrollierbar wird. Im Vergleich zu der einfachen Grenzplankostenrechnung bietet die stufenweise Fixkostendeckungsrechnung erhebliche Vorteile für das Marketing-Management, da für produktpolitische Entscheidungen verlässlichere Kostendaten zur Verfügung stehen.

Neben den beschriebenen Verfahren existieren in der Literatur bzw. in der Praxis weitere Verfahren, die allerdings oftmals nur Ergänzungen oder leichte Abwandlungen der in dieser Arbeit beschriebenen Systeme darstellen. Als ein weiteres Verfahren soll an dieser Stelle die relative Einzelkostenrechnung erwähnt werden. Grundlage dieser Plankostenrechnung ist eine Bezugsgrößenhierarchie, die eine Erfassung aller Kosten in Form von Einzelkosten ermöglicht. Dadurch können alle Kostenarten mindestens einem Objekt zugeordnet werden. Diese Tatsache macht die relative Einzelkostenrechnung theoretisch zu der präzisesten Plankostenrechnung, ihre

Durchführung in der Praxis ist allerdings mit einem zu hohen Aufwand verbunden.

Die Bedeutung bzw. Möglichkeiten der vorgestellten Systeme der Kosten- und Leistungsrechnung für das Marketing-Management sollen im folgenden Teil der vorliegenden Arbeit erläutert werden.

4. Die Bedeutung der Kosten- und Erlösrechnung für das Marketing-Management

Prinzipiell kann eine Unternehmung nur dann wirtschaftlich arbeiten, wenn alle Teilbereiche dieser Unternehmung als miteinander verknüpft betrachtet werden und aus dieser Kombination die Konsequenzen für zukünftige Entscheidungen gezogen werden.

So steht auch die Kosten- und Erlösrechnung in enger Beziehung mit dem Marketing. Besonders wichtig ist sie für die Preispolitik, die ein elementarer Bestandteil des Marketing ist. Zwar sollte sich der Preis immer am Markt orientieren, d.h. daran, wieviel die potentiellen Nachfrager bereit sind für ein Produkt zu zahlen, doch muß immer darauf geachtet werden, daß eine gewisse Preisuntergrenze auf lange Sicht nicht unterschritten wird, um ein wirtschaftliches Arbeiten der Unternehmung zu garantieren. Diese Preisuntergrenze bestimmt sich aus den Selbstkosten des hergestellten Gutes. In der Praxis wird der Verkaufspreis eines Produkts häufig nach dem „Kostenprinzip“ bestimmt: der Preis eines Gutes setzt sich aus seinen Kosten plus einem festgelegten Gewinnzuschlag zusammen. Wie oben bereits erwähnt ist dieses Verfahren nicht optimal, Kotler bezeichnet es als einen der „häufigsten Fehler“ in der Preispolitik.

Im Idealfall sollte der Verkaufspreis aus den Faktoren Kosten, Nachfrage und Konkurrenzverhalten bestimmt werden. Das Zusammenspiel dieser drei Faktoren wird auch als „magisches Dreieck der Preispolitik“ bezeichnet .

Ein Sonderfall, bei dem die Bedeutung der Kosten- und Erlösrechnung für das Marketing-Management weit über das traditionelle Maß hinausgeht, ist das Target Costing. Das Hauptmerkmal, dieser in den siebziger Jahren in Japan entstandenen Form der Kosten- und Erlösrechnung ist, daß die Preise nicht den

Kosten, sondern die Kosten den am Markt für ein Produkt erzielbaren Preisen angepaßt werden. Sie stellt somit eine Mischform aus Kosten- und Erlösrechnung und Marketing-Management dar.

5. Schlußbetrachtung

Zusammenfassend ist festzustellen, daß die Kosten- und Erlösrechnung einen relevanten Bereich eines modernen Unternehmens darstellt. Sie stellt einerseits entscheidende Daten für die Zukunftsplanung eines Unternehmens zur Verfügung und trifft andererseits Aussagen, die bei der Kontrolle der Wirtschaftlichkeit eines Betriebes in früheren Geschäftsabläufen behilflich sind.

Unglücklicherweise ist die Kosten- und Erlösrechnung nicht so weit verbreitet wie sie es eigentlich verdient hätte und oft wird, wenn überhaupt, in vielen Betrieben eine Istkostenrechnung durchgeführt. In der heutigen Zeit, in der der Wettbewerb härter ist denn je, sollten jedoch alle Unternehmen eine Plankostenrechnung einführen, da es sich hierbei um ein Instrument handelt, mit dessen Hilfe zu einer sicheren Position im Markt beigetragen werden kann.

ANHANG

Abbildung 1: Klassifikation der Unternehmensrechnung

Abbildung 2: Wichtige Merkmale von Teilsystemen der Unternehmensrechnung

		Rechnungssystem				
		Finanz-rechnung	Bilanzrechnung		Kosten- und Erlösrechnung	Investitionsrechnung
			Bilanz	Gewinn- und Verlustrechnung		
Rechnungsmerkmale	Zeitbezug	Zeitraum	Zeitpunkt	Zeitraum	Zeitraum	Mehrere Zeiträume
	Abbildungsgegenstand	Geldbewegungen	Güterbestände	Güterbewegungen	Güterbewegungen	Zahlungswirkungen von Nominalgütereinsatz
	Entscheidungsziel	Liquidität	Periodenerfolg	Periodenerfolg	Periodenerfolg Stückerfolg	Mehriperiodiger Erfolg
	Maßausdrücke	Einzahlungen Auszahlungen	Vermögen Schulden	Erträge Aufwendungen	Erlöse Kosten	Einzahlungen Auszahlungen

Abbildung 3: Die Struktur der Kostenrechnung

Abbildung 4: Die Teilgebiete der Leistungsrechnung

Abbildung 5: Die Struktur der Erlösrechnung

LITERATURVERZEICHNIS

- Coenenberg, Adolf G.: Kostenrechnung und Kostenanalyse, 2. Aufl.,
Landsberg/Lech 1993
- Dellmann, Klaus: Kosten- und Leistungsrechnung, in: Vahlens Kompendium der
Betriebswirtschaftslehre Band II, 3. Aufl., München 1993
- Engelhard, Werner H.: Erlösplanung und Erlöskontrolle, in: Männel, Wolfgang
(Hrsg.): Handbuch Kostenrechnung, Wiesbaden 1992, S. 656-670
- Freidank, Carl-Christian: Kostenrechnung, 6. Aufl., München 1997
- Haberstock, Lothar: Kostenrechnung I, 8. Aufl., Hamburg 1987
- Haberstock, Lothar: Kostenrechnung II, 6. Aufl., Hamburg 1984
- Huch, Burkhard: Einführung in die Kostenrechnung, 5. Auflage, Würzburg 1977
- Hummel, Siegfried; Männel, Wolfgang: Kostenrechnung II, 3. Aufl.,
Wiesbaden 1983
- Kilger, Wolfgang: Flexible Plankostenrechnung und Deckungsbeitragsrechnung,
9. Aufl., Wiesbaden 1988
- Kloock, Josef; Sieben, Günther; Schildbach, Thomas: Kosten- und
Leistungsrechnung, 6. Aufl., Düsseldorf 1991
- Koch, Joachim: Kosten- und Leistungsrechnung, 5. Aufl., München 1992
- Kotler, Philip; Bliemel, Friedhelm: Marketing-Management, 7. Auflage,
Stuttgart 1992

Liessmann, Konrad (Hrsg.): Gabler Lexikon Controlling und Kostenrechnung,
Wiesbaden 1997

Männel, Wolfgang: Bedeutung der Erlösrechnung für die Ergebnisrechnung, in:
Männel, Wolfgang (Hrsg.): Handbuch Kostenrechnung, Wiesbaden 1992,
S. 631-655

Männel, Wolfgang: Zur Gestaltung der Erlösrechnung, in: Chmielewicz, Klaus
(Hrsg.), Entwicklungslinien der Kosten- und Erlösrechnung, Stuttgart 1983,
S.119-150

Meffert, Heribert: Marketing, 7. Auflage, Wiesbaden 1986

Olfert, Klaus: Kostenrechnung, 7. Aufl., Ludwigshafen 1987

Olfert, Klaus: Kostenrechnung, 9. Aufl., Ludwigshafen 1994

Schweitzer, Marcell; Küpper, Hans-Ulrich: Systeme der Kosten- und Erlösrechnung,
6. Aufl., München 1995

Seidenschwarz, Werner: Target Costing, München 1993

Weis, Hans C.: Marketing, 7. Auflage, Ludwigshafen 1990